



Edizione di martedì 10 maggio 2016

BILANCIO

[Leasing e nota integrativa: prospetto in tilt sullo storno del maxicanone](#)

di Francesco Zuech, Giovanni Valcarenghi

IMU E TRIBUTI LOCALI

[Orticelli e inculti \(in pianura\) sempre tassati ai fini IMU](#)

di Fabio Garrini

IVA

[Documentazione delle operazioni delle agenzie di viaggio](#)

di Marco Peirolo

CONTENZIOSO

[Il ricorso per Cassazione per l'omesso esame di un fatto decisivo](#)

di Luigi Ferrajoli

IVA

[Costruzione e cessione di fabbricati "Tupini": regole per le aliquote IVA](#)

di Cristoforo Florio

BACHECA

[Il complicato rapporto tra processo penale e processo tributario alla luce delle riforme del 2015](#)

di Euroconference Centro Studi Tributari

BILANCIO

Leasing e nota integrativa: prospetto in tilt sullo storno del maxicanone

di Francesco Zuech, Giovanni Valcarenghi

Tutti ricordiamo le difficoltà incontrate lo scorso anno per **adattare la nota integrativa al formato XBRL**, vuoi per la novità di un tale approccio, vuoi per l'assenza di alcune tabelle che costituiscono parte integrante del documento. La nuova **tassonomia** applicabile ai bilanci approvati dal 1° marzo 2016, rimedia, tra l'altro, con l'inserimento delle informazioni obbligatorie richieste dal numero 22 dell'articolo 2427 cod. civ. per i contratti di *leasing* finanziario. Sono state infatti inserite, nel compilatore di excel, **tabelle standard** precaricate che accolgono i seguenti prospetti che l'OIC 1 propone fin dal 2004:

- prospetto degli **effetti sul patrimonio netto** (foglio T0033 o, per la forma abbreviata, T0138);
- prospetto degli **effetti sul risultato d'esercizio** e cioè sul conto economico (foglio T0034 o, per la forma abbreviata, T0139).

Innanzitutto, va sempre tenuto presente che le **informazioni** di cui sopra sono **da fornirsi solo qualora siano di importo apprezzabile** (quindi non scarsamente significative); casomai, si potrebbe ricorrere alla indicazione di talune informazioni descrittive nei campi testuali (le tabelle con dati a zero non vengono riportate nell'istanza).

In secondo luogo, in presenza di informazioni rilevanti, non pare che lo *standard* proposto sia obbligatorio, posto che la stessa Associazione XBRL, nella nota di accompagnamento alla tassonomia, precisa che “... contrariamente a quanto da alcuni affermato ... **la vigente tassonomia non imponga la compilazioni di alcuna tabella...**” e che “...qualsiasi prospetto predisposto da XBRL Italia con riferimento alla nota integrativa..., ... **può essere sostituito** – semplicemente non inserendovi alcun dato – **da informazioni discorsive o tabelle personalizzate inserite nei campi testuali...**”.

Per chi volesse comunque adeguarsi alle indicazioni, va rimarcato che il prospetto esplicativo adottato dall'Associazione XBRL riprende i prospetti dell'OIC, ed, in particolare, quelli contenuti nel **documento n. 12** rivisitato nel 2015, che, a loro volta, sono la riproposizione di quelli dell'OIC n.1, salvo l'introduzione di una significativa (quanto “imbarazzante”) nota numero 14 a piè di pagina della voce **“debiti impliciti”**.

Nel primo dei fogli in analisi (vedi Foglio T0033 dell'esempio in calce) non compare la voce Ratei e Risconti. La citata nota precisa come nel prospetto “*i debiti impliciti sono considerati al*

netto dell'eventuale canone corrisposto anticipatamente (cosiddetto *maxicanone*), riscontato secondo il metodo patrimoniale". La precisazione testimonia la carenza dell'originario OIC 1.

Fra i "debiti impliciti", infatti, viene precisato di collocare il **risconto attivo sul maxicanone**; per motivi di quadratura, il valore dei citati debiti va "**lordizzato**" (e non "nettizzato") dai risconti in questione.

Imprecisioni lessicali a parte, captato il pur opportuno messaggio e considerato altresì che il prospetto imposto dalla tassonomia non è modificabile, non resta quindi che concludere come:

- in c1 (debiti impliciti alla fine dell'esercizio precedente) va sommato il saldo dei risconti attivi dell'anno precedente;
- in c4 (debiti impliciti a fine dell'esercizio) va sommato quello dei risconti di fine esercizio;
- in c3 (rimborso della quota capitale) va collocata la differenza (assorbimento) fra risconto finale e quello iniziale.

Rimane da decidere – non senza difficoltà – come e se collocare tali risconti in ragione della "scadenza" (vedi i "di cui" della voce c1 e c4), posto che il risconto attivo del maxicanone rappresenta, dal punto di vista finanziario, un onere già sostenuto. Non si tratta, quindi, di un debito in senso finanziario e, pertanto, la soluzione proposta dalla nota 14 mal si pone, dal punto di vista della chiarezza, nella scomposizione degli effetti sul patrimonio netto (fermo restando il risultato netto complessivo).

A giudizio di chi scrive, quindi, si può arrivare a concludere che è possibile non suddividere nulla a seconda dell'esigibilità, limitandosi a collocare l'intero risconto nel "di cui" relativo all'importo "**scadente nell'esercizio successivo**", salvo, qualora l'importo sia significativo, valutare eventualmente l'opportunità di evidenziare tale situazione nella parte a commento testuale (vedi foglio T0035 o, per la forma abbreviata, T0140). Proviamo a testare i concetti con una **esemplificazione**, relativa ad un *leasing* di un macchinario con aliquota di ammortamento del 20% e con:

- durata: dal 01/07/2014 al 31/12/2016 (due anni e mezzo o, più precisamente, 915 gg);
- valore del bene (pagato dalla società di leasing): € 700.000 + Iva;
- maxicanone: € 140.000 + Iva;
- canoni periodici: € 20.000 + Iva;
- numero canoni periodici: 29, periodicità mensile;
- montecanoni (E3): € 720.000 + Iva ($140.000 + 20.000 \times 29 + \text{Iva}$);
- prezzo riscatto € 50.000 + Iva.

Tavola 1: Valori risultanti dalla contabilizzazione con il metodo patrimoniale

CALCOLO COMPETENZA CANONI E RISCONTI

Esercizio	importi contabilizzati			competenza contabile		Q=(O-P1) Risconto (+) Rateo (-) 31/12
	O1) canoni e spese contabilizzate	O2) giroconto risconto/rate o esercizio precedente	O)=O1+O2 totale contabilizzato	N3 gg	Px) E3 / Gg Tot x N3a competenza calcolata su monte canoni originario	
2014	€ 260.000,00		€ 260.000,00	184	€ 144.786,89	€ 115.213,11
2015	€ 240.000,00	€ 115.213,11	€ 355.213,11	365	€ 287.213,11	€ 68.000,00
2016	€ 220.000,00	€ 68.000,00	€ 288.000,00	366	€ 288.000,00	€ –
Tot.	€ 720.000,00			Gg tot 915	€ 720.000,00	€ 720.000,00

Dal 2016, a seguito del riscatto, dalla contabilità risulteranno, altresì, i seguenti valori relativamente all'ammortamento del prezzo di riscatto.

Esercizio	PIANO DI AMMORTAMENTO PREZZO RISCATTO				Canoni (Px)	Totale a conto economico (Px + M2)
	Costo storico (M1)	Quota amm.to (M2)	F.do amm.to (M3)	Valore netto (M6)		
2014	0,00	0,00	0,00	0,00	144.786,89	144.786,89
2015	0,00	0,00	0,00	0,00	287.213,11	287.213,11
2016	50.000,00	5.000,00	5.000,00	45.000,00	288.000,00	293.000,00
2017	50.000,00	10.000,00	15.000,00	35.000,00		10.000,00
2018	50.000,00	10.000,00	25.000,00	25.000,00		10.000,00
2019	50.000,00	10.000,00	35.000,00	15.000,00		10.000,00
2021	50.000,00	10.000,00	45.000,00	5.000,00		10.000,00
2022	50.000,00	5.000,00	50.000,00	0,00		5.000,00
2023	50.000,00	0,00	50.000,00	0,00		0,00
		€ 50.000,00			€ 720.000,00	€ 770.000,00

Tavola 2 – Valori risultanti dalla contabilizzazione (virtuale) con il metodo finanziario

Foglio T0033 (o T0138) – prospetto XBRL degli effetti sul patrimonio netto

	Importo
Attività	
a) Contratti in corso	
a.1) Beni in leasing finanziario alla fine dell'esercizio precedente	
a.1) Beni in leasing finanziario alla fine dell'esercizio precedente	630.000
relativi fondi ammortamento	70.000
a.2) Beni acquistati in leasing finanziario nel corso dell'esercizio	0
a.3) Beni in leasing finanziario riscattati nel corso dell'esercizio	0
a.4) Quote di ammortamento di competenza dell'esercizio	-140.000
a.5) Rettifiche/riprese di valore su beni in leasing finanziario	0
a.6) Beni in leasing finanziario al termine dell'esercizio	
a.6) Beni in leasing finanziario al termine dell'esercizio	490.000
relativi fondi ammortamento	210.000
b) Beni riscattati	
b.1) Maggiore/minor valore complessivo dei beni riscattati, determinato secondo la metodologia finanziaria, rispetto al loro valore netto contabile alla fine dell'esercizio	0
Totale (a.6+b.1)	490.000
Passività	
c) Debiti impliciti	
c.1) Debiti impliciti per operazioni di leasing finanziario alla fine dell'esercizio precedente	
c.1) Debiti impliciti per operazioni di leasing finanziario alla fine dell'esercizio precedente	(1) 578.535
di cui scadenti nell'esercizio successivo	322.022
di cui scadenti oltre l'esercizio successivo entro 5 anni	256.513
di cui scadenti oltre i 5 anni	0
c.2) Debiti impliciti sorti nell'esercizio	0
c.3) Rimborso delle quote capitale e riscatti nel corso dell'esercizio	-254.022
c.4) Debiti impliciti per operazioni di leasing finanziario al termine dell'esercizio	
c.4) Debiti impliciti per operazioni di leasing finanziario al termine dell'esercizio	(2) 324.513
di cui scadenti nell'esercizio successivo	324.513
di cui scadenti oltre l'esercizio successivo entro 5 anni	0
di cui scadenti oltre i 5 anni	0
d) Effetto complessivo lordo alla fine dell'esercizio (a.6+b.1-c.4)	165.487
e) Effetto fiscale	52.529
f) Effetto sul patrimonio netto alla fine dell'esercizio (d-e)	112.958

Nota (1): € 463.322 (v.a. debito residuo a.p) + € 115.213 (storno risconto attivo maxicanone) = € 578.535

Nota (2): € 256.513 (v.a. debito residuo) + € 68.000 (storno risconto attivo maxicanone) = € 324.513

Foglio T0034 (o T0139) – prospetto Xbrl dell'effetto sul risultato d'esercizio

	Importo
a.1) Storno di canoni su operazioni di leasing finanziario	287.213
a.2) Rilevazione degli oneri finanziari su operazioni di leasing finanziario	-33.191
a.3) Rilevazione di quote di ammortamento su contratti in essere	-140.000
a.4) Rettifiche/riprese di valore su beni in leasing finanziario	0
a) Effetto sul risultato prima delle imposte (minori/maggiori costi)	114.022
b) Rilevazione dell'effetto fiscale	36.008
c) Effetto netto sul risultato d'esercizio delle rilevazioni delle operazioni di leasing con il metodo finanziario rispetto al metodo patrimoniale adottato (a-b)	78.014

Foglio T0035 (o T0140) – Tabella testuale dove indicare eventuale specifica sulla composizione dei “debiti impliciti”

Come da indicazioni OIC 12/2015:

- nella voce c.1 (debiti impliciti alla fine dell'esercizio precedente di € 578.535) sono inclusi complessivi € 115.213 relativi ai Risconti/Ratei rilevati con il metodo patrimoniale (per € 115.213) al netto dei Risconti/Ratei che sarebbero stati rilevati con il metodo finanziario (per € 0). Senza tali inclusioni, l'importo dei debiti impliciti (quota capitale) effettivi verso la società di *leasing* è di € 463.322;
- nella voce c.4 (debiti impliciti al termine dell'esercizio di € 325.513) sono inclusi complessivi € 68.000 relativi ai Risconti/Ratei rilevati con il metodo patrimoniale (per € 68.000) al netto dei Risconti/Ratei che sarebbero stati rilevati con il metodo finanziario, per € 0. Senza tali inclusioni, l'importo dei debiti impliciti (quota capitale) effettivi verso la società di leasing è di € 256.513.

Va infine evidenziato che, come precisato nelle note di accompagnamento alla tassonomia, le tabelle sulle operazioni di locazione finanziare sono state pensate, in conformità a quanto previsto dai principi contabili, per il **complessivo insieme dei leasing finanziari**; eventuali informazioni, sui singoli beni o categorie di beni, dovranno essere rese, laddove ritenute significative, attraverso i **campi testuali**.

Per approfondire le problematiche relative all'Unico 2016 vi raccomandiamo il seguente convegno di aggiornamento:

IMU E TRIBUTI LOCALI

Orticelli e inculti (in pianura) sempre tassati ai fini IMU

di Fabio Garrini

Gli **orticelli ed i terreni inculti** sono da considerare **al pari degli altri terreni**: pertanto, quando ricorre una delle ipotesi di esenzione, riformate da ultimo dalla Legge di Stabilità per il 2016 (L. 208/2015), anche questi si considerano esenti. La conseguenza implicita è che nelle altre situazioni **l'IMU** (la TASI mai deve essere corrisposta sui terreni) **debba essere pagata**. Questo è quanto si desume dalla risposta ad un *question time* reso alla commissione finanze dalla Camera dei Deputati il 4 maggio scorso.

Si tratta di una fattispecie che, nella maggior parte dei casi, in termini individuali ha impatto forse modesto; ma occorre notare che essa finisce per interessare una moltitudine di contribuenti.

Orticelli e inculti

La definizione di terreno agricolo ai fini IMU viene data dall'articolo 13 del D.L. 201/2011 con rinvio all'articolo 2 del D.Lgs. 504/1992 (provvedimento istitutivo della soppressa ICI), dove, alla lettera c), **il terreno agricolo viene incluso** tra le fattispecie imponibili, affermando che per tale ***"si intende il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'articolo 2135 del codice civile"***.

Sul tema constava l'interpretazione della C.M. 9/1993 (il documento di prassi che definisce i Comuni montani, recentemente riesumata dalla Stessa Legge di Stabilità 2016), nella quale si affermava che **l'esenzione per i terreni ubicati nei comuni montani non interessa i terreni pertinenziali, i terreni inculti e gli orticelli, proprio perché essi non sono soggetti ad utilizzo agricolo professionale** (appunto ai sensi dell'articolo 2135 cod. civ.). In altre parole, essi sono già esonerati alla radice dal tributo comunale (ICI, allora).

In tale documento si legge, con particolare riferimento a tale ultima fattispecie, quanto segue: ***"Non sono, parimenti, interessati all'elenco i terreni, sempre diversi dalle aree fabbricabili, sui quali le attività agricole sono esercitate in forma non imprenditoriale: appartengono a questo secondo gruppo i piccoli appezzamenti di terreno (cosiddetti "orticelli") coltivati occasionalmente senza strutture organizzative.***

I descritti terreni, del primo e secondo gruppo, non avendo il carattere di area fabbricabile né quello di terreno agricolo secondo la definizione datane dalla lettera c) dell'articolo 2 del decreto

legislativo n. 504/1992, restano oggettivamente al di fuori del campo di applicazione dell'ICI per cui non si pone il problema della esenzione".

In forza di tale posizione si concludeva (almeno ai fini ICI) per il loro **completo esonero**.

La recente posizione

Su tale questione è intervenuto il Governo nel *question time* richiamato: dopo aver ricordato le fattispecie di esonero alla tassazione dei terreni introdotte dalla Legge di Stabilità 2016, evidenzia come **anche agli orticelli e ai terreni inculti risultano applicabili le medesime regole previste per gli altri terreni**.

In particolare, si legge nel documento, la giustificazione per tale risposta deve essere tratta dalla posizione contenuta nella **sentenza 7369 della Cassazione, datata 11 maggio 2012**. Secondo la Suprema Corte, la definizione di terreno agricolo recata dall'articolo 2 D.Lgs. 504/1992 va intesa nel senso che il presupposto dell'ICI resta integrato con il possesso di **terreni suscettibili di essere utilizzati per le attività indicate nell'articolo 2135 del codice civile** (coltivazione del fondo, allevamento di animali, selvicoltura). In buona sostanza, è sbagliata la distinzione tra terreno agricolo "coltivato" o "adibito" (assoggettato alla tassazione) e quello "non coltivato" o "non adibito" (escluso dalla tassazione), non essendo sorretta dalla previsione di legge.

Nella risposta richiamata si legge come la medesima considerazione debba ritenersi **applicabile anche all'IMU**, in forza del fatto che le due imposte hanno il medesimo presupposto impositivo.

In realtà, vi è più di un motivo per considerare, in via generale, tassati detti terreni ai fini IMU, rispetto al precedente tributo comunale. In particolare, il Dipartimento Fiscale del Ministero, nella **circolare 3/D del 18 maggio 2012**, aveva osservato come l'articolo 13, comma 2, del D.L. 201/2011 prevede che il presupposto impositivo dell'IMU è costituito dal **possesso di qualunque immobile**. In questa nuova accezione devono, quindi, essere **ricondotti anche, ad esempio, i terreni inculti**. Il richiamo effettuato dal citato articolo 13, comma 2, all'articolo 2 del D.Lgs. n. 504/1992, è inteso, infatti, al solo scopo di mantenere anche ai fini IMU le definizioni che risultavano già utilizzate ai fini ICI.

La conclusione del ragionamento è quindi la seguente: **anche i terreni non impiegati in attività agricole, rientrano nella fattispecie dei terreni agricoli tassata ai fini IMU**; questo, ovviamente, a patto che non ricorra una specifica fattispecie di esenzione (comuni montani, terreni posseduti e condotti da CD o IAP, terreni ubicati nelle isole minori e terreni a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile).

IVA

Documentazione delle operazioni delle agenzie di viaggio

di Marco Peirolo

In merito alle modalità di documentazione delle operazioni poste in essere dalle agenzie di viaggio che applicano il regime speciale dell'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972, la normativa IVA privilegia l'adempimento della **fatturazione** come strumento di documentazione "naturale" del settore considerato.

Per motivi di cautela fiscale, la fatturazione è stata configurata come un **obbligo da osservare** indipendentemente dalla richiesta del cliente.

Tale documento **non deve recare la separata indicazione dell'imposta** e deve contenere l'espressa indicazione che trattasi di operazione per la quale l'imposta è stata assolta con le modalità del regime speciale; in proposito, l'art. 21, comma 6, lett. e), del D.P.R. n. 633/1972 dispone che la fattura deve riportare l'annotazione "**regime del margine – agenzie di viaggio**" e l'eventuale norma di riferimento, comunitaria o nazionale.

Si considera regolare la fattura nella quale il viaggiatore viene **domiciliato** presso l'intermediario, se la vendita è avvenuta tramite lo stesso, tenuto conto che non sempre infatti l'agenzia organizzatrice è in possesso del domicilio del viaggiatore. In tal caso, peraltro, nulla vieta all'intermediario di emettere lui stesso la fattura a carico del viaggiatore facendo risultare sulla stessa la sua qualità di intermediario dell'agenzia organizzatrice, in nome e per conto di quest'ultima.

In merito alle concrete modalità di emissione della fattura occorre distinguere tre tipologie di operazioni, alle quali corrispondono specifici obblighi documentali a carico dei soggetti interessati a vario titolo all'operazione. Come indicato dalla **C.M. 24 dicembre 1997, n. 328/E** (§ 9.9.2), si tratta delle:

- operazioni eseguite direttamente nei confronti dei viaggiatori o effettuate tramite intermediari con rappresentanza;
- operazioni eseguite da agenzie di viaggio che operano in qualità di mandatari senza rappresentanza di altri operatori turistici che organizzano il pacchetto;
- operazioni eseguite da agenzie di viaggio che operano in nome e per conto dei viaggiatori.

Il **momento di emissione della fattura** coincide con il momento impositivo, che s'intende verificato con il pagamento integrale del corrispettivo, ovvero, se antecedente, con la data di inizio del viaggio o del soggiorno. In caso di vendita del pacchetto turistico tramite un'agenzia

intermediaria, con o senza rappresentanza, la fattura può essere emessa entro il **mese successivo** al pagamento o all'inizio del viaggio e del soggiorno.

Ai sensi dell'art. 5, comma 1, del **D.M. n. 340/1999**, i corrispettivi relativi alle prestazioni effettuate dalle agenzie di viaggio, rientranti nel regime speciale, devono essere **annotati distintamente nel registro dei corrispettivi** (di cui all'art. 24 del D.P.R. n. 633/1972) **o in apposito registro**, a seconda che si riferiscano a prestazioni eseguite all'interno o al di fuori dell'Unione europea, ovvero parte all'interno e parte al di fuori dell'Unione. L'annotazione, relativamente alle operazioni effettuate in ciascun giorno, deve essere eseguita **entro il mese successivo** a quello in cui le operazioni stesse sono state effettuate.

L'art. 5, comma 2, del D.M. n. 340/1999 prevede, invece, che le fatture e gli altri documenti di acquisto devono essere **distintamente annotati nel registro degli acquisti** (di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972) **o in apposito registro**, a seconda che le relative cessioni e prestazioni effettuate da terzi a diretto vantaggio del viaggiatore siano dai medesimi eseguite all'interno o al di fuori dell'Unione europea, ovvero parte all'interno e parte al di fuori dell'Unione. Se le operazioni per le quali l'agenzia di viaggio si avvale di altri soggetti sono effettuate parte all'interno e parte al di fuori dell'Unione europea, i relativi costi vanno annotati distinguendo quelli che riguardano cessioni e prestazioni di terzi effettuate all'interno dell'Unione da quelli relativi a cessioni e prestazioni di terzi effettuate al di fuori dell'Unione.

L'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972 nulla prevede, specificamente, con riguardo al termine di annotazione delle fatture nazionali ed estere relative ai costi sostenuti a diretto vantaggio del viaggiatore. A stretto rigore, pertanto, anche tali fatture possono essere **annotate entro il maggior termine biennale** stabilito dal primo comma dell'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972 (C.M. n. 328/E/1997, § 9.9.1).

Per le prestazioni poste in essere dall'agenzia di viaggio al di fuori del regime speciale occorre rispettare gli adempimenti previsti per le varie tipologie di operazioni.

I compensi che costituiscono una **vera e propria remunerazione** dell'attività esercitata non beneficiano dell'esonero dagli obblighi di certificazione previsto dall'art. 2, comma 1, lett. ff), del D.P.R. n. 696/1996, riferito alle *"prestazioni rese dalle agenzie di viaggio e turismo concernenti la prenotazione di servizi in nome e per conto del cliente"*.

Per contro, il citato esonero opera nelle **ipotesi di cd. "marginalità economica"**, quali:

- il rimborso delle spese telefoniche per prenotazione di alberghi e di biglietti di viaggio, nonché i servizi relativi alla vidimazione dei passaporti (**M. 4 aprile 1997, n. 97/E**);
- il servizio di emissione, sostituzione, riemissione e rimborso dei biglietti (**M. 26 giugno 1998, n. 66/E**);
- il cambio di biglietti aerei dei percorsi internazionali (**risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 17 aprile 2001, n. 48**);
- il servizio di prenotazione di biglietti aerei, a condizione che l'importo del corrispettivo

percepito dall'agenzia sia indicato distintamente sul biglietto di viaggio (**risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 27 giugno 2001, n. 93**).

CONTENZIOSO

Il ricorso per Cassazione per l'omesso esame di un fatto decisivo

di Luigi Ferrajoli

Con la **sentenza n. 3591 del 24.02.2016** la Corte di Cassazione ribadisce che al ricorso per cassazione notificato dopo l'11.09.2012 deve applicarsi l'art.360, co.1, nella nuova formulazione introdotta dall'art.54, co.1, lett. b) D.L. n.83/12, che ha sostituito il n. 5 del co.1 dell'art.360 c.p.c., circoscrivendo il vizio di legittimità alla sola **omissione di un fatto controverso** (*“che è stato oggetto di discussione fra le parti”*) ritualmente allegato e dimostrato in giudizio, tale per cui se fosse stato invece tenuto in debito conto dal giudice, avrebbe comportato con certezza un diverso esito della controversia. I Supremi Giudici, richiamando sul punto la sentenza delle SS.UU. della Cassazione n. 8053/2014, hanno confermato che la nuova norma sul giudizio di **cassazione è applicabile anche alle controversie tributarie**, atteso che la disposizione di cui all'art.54, co.3-bis D.L. n.83/12, che sottrae all'applicazione *“delle disposizioni del presente articolo”* il processo tributario, deve intendersi riferita **in via esclusiva al solo giudizio di merito avanti le commissioni tributarie**, del quale intende preservare la specialità della disciplina processuale, ma non si estende anche al giudizio avanti la Corte di Cassazione che il Legislatore ha inteso mantenere nella sua unitarietà.

La Cassazione, chiarendo che sono, quindi, inammissibili motivi di impugnazione con i quali venga censurata **l'insufficienza o la contraddittorietà della motivazione della sentenza di appello**, specifica che, sulla base della nuova norma, l'ambito di operatività del vizio di legittimità di cui al n. 5 del co.1 dell'art.360 c.p.c. relega il vizio di motivazione al “minimo costituzionale” individuato dall'art.111 della Costituzione, esaurendosi tale fattispecie in quelle figure (mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale, motivazione apparente, manifesta ed irriducibile contraddittorietà, motivazione perplessa od incomprensibile) che si convertono nella **violazione ex art.132 c.p.c. n. 4** e che determinano la **nullità della sentenza**.

La **riduzione al minimo costituzionale del sindacato sulla motivazione della sentenza** in sede di giudizio di legittimità comporta che tale vizio potrà essere censurato nei soli casi di omissione di motivazione, motivazione apparente, manifesta e irriducibile contraddittorietà, motivazione perplessa o incomprensibile, sempre che il vizio risulti dal testo della decisione, così come chiarito dalle SS.UU. della Cassazione nella sentenza n. 5888/1992, che con riferimento al testo del n. 5) dell'art.360 c.p.c., originariamente previsto dal codice di rito (oggi riproposto con la riforma del 2012), hanno precisato che il vizio logico, la lacuna o l'aporia della motivazione devono essere **talmente gravi da rendere apparente il supporto argomentativo**, devono risultare direttamente dal testo della sentenza e devono essere comunque attinenti ad una *quaestio facti*, considerato che in ordine alla *quaestio iuris* non è neppure prospettabile un vizio di motivazione (se si contesta la motivazione in diritto e cioè si

censura come è motivata una interpretazione della legge, il vizio deducibile può essere solo che si è interpretata male, e quindi violata, la legge ai sensi dell'art.360, co.1, n. 3 c.p.c.).

Il nuovo testo del n. 5) dell'articolo 360 c.p.c. non contiene più alcun riferimento alla motivazione della sentenza **i cui vizi non sono più sindacabili in relazione a tale norma**, che concerne, invece, l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione fra le parti. In altri termini, la Corte di Cassazione chiarisce che il controllo previsto dal nuovo n. 5) dell'art.360 c.p.c. concerne **l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario**, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza (rilevanza del dato testuale) o dagli atti processuali (rilevanza anche del dato extratestuale), che abbia costituito oggetto di discussione e abbia carattere decisivo (vale a dire che se esaminato avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Viene, inoltre, precisato che **l'omesso esame di elementi istruttori**, in quanto tale, **non integra l'omesso esame** circa un fatto decisivo previsto dalla norma, quando il fatto storico rappresentato sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché questi non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie astrattamente rilevanti.

In sostanza in Cassazione non è possibile lamentarsi del fatto che il giudice non ha considerato certe prove circa il fatto controverso (ad esempio non si sono valutate le prove contrarie) **ma solo che il fatto non è stato considerato**.

Peraltro il ricorrente dovrà prestare particolare attenzione alla **formulazione del motivo di ricorso**, dal momento che, in ottemperanza del principio dell'autosufficienza del ricorso previsto dagli artt.366, co.1, n. 4 e 369, co.2, n. 4 c.p.c., sarà necessario indicare quale è il fatto storico il cui esame è stato omesso, il dato testuale (emergente dalla sentenza) o extratestuale (emergente dagli atti processuali) da cui ne risulti l'esistenza, il come e il quando (nel quadro processuale) tale fatto è stato oggetto di discussione fra le parti e la decisività del fatto stesso.

IVA

Costruzione e cessione di fabbricati “Tupini”: regole per le aliquote IVA

di **Cristoforo Florio**

La normativa IVA prevede l'applicazione di **aliquote agevolate** in relazione ai **fabbricati c.d. “Tupini”**. Analizziamo nel prosieguo le caratteristiche di tali immobili e quando e a quali condizioni si può usufruire dell'agevolazione IVA.

I fabbricati “Tupini” sono identificati dall'**articolo 13 della L. n. 408/1949**, nonché dal combinato disposto dall'articolo 1 della L. n.1493/1962 e dall'articolo unico della L. n. 1212/1967.

L'articolo 13 li definisce come le “*(...) case di abitazione, anche se comprendono uffici e negozi, che non abbiano il carattere di abitazione di lusso (...)*”. L'articolo 1 della legge n. 1493/1962 stabilisce che “*(...) le agevolazioni fiscali previste per le case di abitazione non di lusso dalle leggi 2 luglio 1949, n. 408, (...) sono applicabili anche ai locali destinati ad uffici e negozi, quando, a questi ultimi, sia destinata una superficie non eccedente il quarto di quella totale nei piani sopra terra (...)*”. Successivamente, la richiamata legge n. 1212/1967, con un unico articolo, ha fornito l'**interpretazione autentica** del predetto articolo 1, disponendo che, ai fini della concessione delle agevolazioni fiscali in esame, è necessario e sufficiente che ricorrano, congiuntamente, le seguenti condizioni: a) almeno il **50% più uno** della superficie totale dei piani sopra terra sia **destinata ad abitazioni**; b) **non più del 25%** della superficie totale dei piani sopra terra sia destinato a negozi.

Alla luce di quanto precede, le regole da rispettare per rientrare nella nozione di fabbricato “Tupini” sono dunque: 1) **l'insussistenza del carattere di lusso** degli immobili abitativi e 2) il rispetto della **regola di proporzionalità** tra abitazioni e negozi.

Con riguardo al primo dei requisiti citati, va evidenziato che – a seguito delle modifiche introdotte dall'articolo 33 del D.Lgs. n. 175/2014 – si considerano di lusso gli **immobili iscritti nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9**, non assumendo più rilievo il riferimento agli elementi indicati nel precedente D.M. 2/08/69. Ciò è da ritenersi valido anche relativamente ai fabbricati “Tupini” (in tal senso la **circolare n. 31 del 30 dicembre 2014**).

Va inoltre specificato che si considerano “negozi” ai fini che qui interessano **tutti i locali destinati allo svolgimento di un'attività imprenditoriale consistente nell'offerta di beni e servizi al pubblico dei consumatori**; sono invece esclusi dalla categoria *de quibus* i locali destinati all'esercizio di attività professionali (c.d. “uffici”), mentre sono da ritenersi inclusi i

laboratori, le botteghe e le officine di tipo artigianale (in tal senso la **risoluzione n. 354135 dell'8 febbraio 1983**).

Giova inoltre evidenziare che, sebbene la nozione di edificio “Tupini” faccia riferimento alla destinazione di una parte del fabbricato a “negozi”, non è necessario – ai fini dell’ottenimento di tale qualifica – che una parte dell’edificio abbia effettivamente tale destinazione; la norma, infatti, individua **un limite massimo di superficie destinabile a “negozi”** (25% della superficie totale) ma non un limite minimo. Conseguentemente, ben può essere qualificato come “Tupini” un edificio che non sia composto da alcun negozio, ma la cui superficie sia integralmente destinata ad abitazioni non di lusso.

Passando all’esame delle aliquote IVA applicabili, i riferimenti ai fabbricati “Tupini” sono contenuti nei **punti 24 e 39** della Tabella A – **Parte II** allegata al D.P.R. n. 633/1972 (beni e servizi soggetti all’aliquota **IVA al 4%**), e nei punti **127-quinquies), 127-undecies) e 127-quaterdecies**) della Tabella A – **Parte III** allegata al D.P.R. n. 633/1972 (beni e servizi soggetti all’aliquota **IVA al 10%**).

Con riferimento alle ipotesi di aliquota IVA al 4%, il sopra citato punto 24 prevede l’applicazione dell’agevolazione alle **cessioni dei beni forniti per la costruzione, anche in economia, dei fabbricati “Tupini”**; restano invece escluse da tale agevolazione le cessioni di materie prime e semilavorate. In base a quanto chiarito dalla **circolare n. 54 del 16 maggio 2002**, per l’applicazione dell’aliquota del 4% non è richiesto che i beni siano destinati alla realizzazione di “prima casa”, essendo sufficiente il requisito oggettivo della destinazione alla costruzione di un edificio provvisto delle caratteristiche “Tupini”.

Il successivo punto 39 dispone l’applicazione dell’IVA al 4% relativamente ai **servizi d’appalto per la costruzione dei fabbricati “Tupini”**, alla condizione che siano effettuati (1) nei confronti di soggetti che svolgono **l’attività di costruzione di immobili per la successiva vendita** oppure (2) nei confronti di **persone fisiche** per le quali ricorrono le **condizioni “prima casa”**.

Ne consegue che in caso di appalto commissionato da un’impresa commerciale che eserciti un’attività diversa da quella di costruzione e rivendita di immobili risulterà applicabile l’aliquota IVA del 10% di cui al n. 127-quaterdecies della Tabella A – Parte III; lo stesso dicesi nel caso di appalto di costruzione commissionato da soggetto persona fisica non in possesso dei requisiti per fruire dell’agevolazione “prima casa”.

Inoltre, con riferimento alle ipotesi di aliquota IVA al 10%, va osservato quanto segue.

In base a quanto previsto dal **punto 127-quinquies)**, sono soggette ad **aliquota IVA del 10%**, le cessioni (nonché le prestazioni di servizi di appalto per la loro costruzione) relative agli edifici di cui all’articolo 1 della L n. 659/1961, **assimilati ai fabbricati “Tupini”**; trattasi di **edifici scolastici, caserme, ospedali, case di cura, ricoveri, colonie climatiche, collegi, educandati, asili infantili, orfanotrofie e simili** (quali carceri, case di riposo, pensionati, sanatori, conventi, ecc.). Rientrano inoltre nel novero anche i fabbricati aventi la specifica destinazione di

conseguimento di finalità di interesse collettivo; ciò pur se i medesimi non siano precipuamente destinati ad ospitare collettività, essendo utilizzati per il perseguimento delle finalità di istruzione, cura, assistenza e beneficenza (in tal senso **circolare n. 1 del 2 marzo 1994**). Peraltro, tale trattamento agevolato IVA va esteso anche alle operazioni relative agli **edifici di culto cattolico** (chiese, santuari, oratori, ecc.), considerato che il “fine di culto” viene equiparato, ai sensi dell’articolo 29 dei Patti Lateranensi, ai fini di beneficenza e di istruzione.

Ai sensi del successivo **punto 127-undecies**), l’aliquota IVA del 10% trova applicazione relativamente alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato “Tupini”, diversi dalle case di abitazione non di lusso, **ancorché non ultimati**, alla duplice condizione che: (1) permanga **l’originaria destinazione** e (2) che siano **ceduti direttamente dall’impresa costruttrice**. La peculiarità che quindi emerge da tale disposizione è la possibilità di usufruire dell’agevolazione IVA al 10% **anche per le cessioni di immobili strumentali** (ad esempio, negozi), i quali – per il semplice fatto di far parte di un edificio “Tupini” – soggiacciono alla medesima aliquota IVA prevista per la cessione di immobili abitativi non di lusso.

Da ultimo, il punto 127-quaterdecies) prevede l’aliquota IVA del 10% anche per i **servizi di appalto relativi “(...) alla costruzione di case di abitazione di cui al n. 127-undecies (...)”**. Tale norma non fa riferimento esplicito ai fabbricati di cui alla Legge n. 408/1949. Tuttavia, al fine di evitare un’ingiustificata disparità di trattamento tra i fabbricati “Tupini” composti da sole abitazioni e quelli formati anche da uffici e negozi, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito, con la già citata **circolare n. 1 del marzo 1994**, che anche la **realizzazione di fabbricati di edilizia abitativa comprendenti uffici e negozi**, nel rispetto delle percentuali previste dalla citata legge, rientra nella previsione di cui al suddetto n. 127-quaterdecies).

Infine, si evidenzia la particolare ipotesi di complesso immobiliare costituito da più edifici; in tal caso, la verifica della sussistenza dei requisiti “Tupini” **dovrà effettuarsi distintamente per ciascun fabbricato**, a nulla rilevando la circostanza che i vari corpi di fabbricati insistano su un’unica grande platea e che la loro suddivisione non si prolunghi nel sottosuolo (in tal senso **risoluzione n. 550647 del 21 febbraio 1990**).

BACHECA

Il complicato rapporto tra processo penale e processo tributario alla luce delle riforme del 2015

di Euroconference Centro Studi Tributari

[La giornata formativa](#) prevede la trattazione del rapporto tra processo tributario e processo penale, anche alla luce dei principi di derivazione comunitaria. È doveroso informare che l'incontro fa parte di un più ampio percorso specialistico composto da sei giornate complessive e finalizzato a fornire ai professionisti e ai responsabili fiscali di azienda un aggiornamento completo e sistematico in relazione alle norme penal-tributarie nazionali, contenute nel D.Lgs. 74/2000 che di recente ha subito un rilevante intervento di riforma ad opera del D.Lgs. 158/2015. La mancata presenza ai precedenti appuntamenti non pregiudica in alcun modo la comprensione degli argomenti che verranno analizzati.

PROGRAMMA

- Notizia di reato e raddoppio del termine per l'accertamento tributario: lo stato dell'arte post d.lgs. n. 147 del 2015 (c.d. Legge di stabilità 2016)
- L'irrilevanza penale dell'abuso del diritto
- Le presunzioni tributarie nel processo penale
- L'utilizzo nel procedimento tributario di dati e notizie acquisiti nel corso delle indagini penali
- Il trattamento dei costi da reato
- Lo scambio di informazioni e le rogatorie internazionali: utilizzabilità in sede penale
- Sintesi degli effetti in sede penale della definizione amministrative del tributo

SEDI E DATE

Verona – DB Hotel – 09/06/2016

CORPO DOCENTE

Luigi Ferrajoli – Avvocato – Dottore Commercialista